

## Lezers Discussiëren

### FISCALE EENHEID EN DE BELASTINGEN OVER HET RESULTAAT IN DE JAARREKENING

#### Inleiding

Op 1 januari 1984 is de Wet tot aanpassing van de Nederlandse wetgeving aan de vierde E.E.G.-richtlijn inzake het vennootschapsrecht in werking getreden. Ten opzichte van de voorheen geldende wetgeving is veel verandering gebracht in de bepalingen omtrent openbaarmaking van de jaarrekening. Zo zullen middelgrote besloten vennootschappen een vennootschappelijke jaarrekening moeten publiceren, ook al behoren zij tot een concern, tenzij beroep wordt gedaan op de vrijstellingsregelingen. Het belang van de zelfstandige jaarrekening van een dochtermaatschappij wordt hierdoor groter dan voorheen het geval was.

In concernverband is de fiscale organisatie veelal anders dan de juridische structuur. Binnen het concern worden allerlei fiscale eenheden gevormd, onder meer afhankelijk van de wenselijkheid om winsten en verliezen te kunnen compenseren tussen bepaalde vennootschappen onderling. In zo'n fiscale eenheid zijn dochtervennootschappen niet zelfstandig belastingplichtig; dientengevolge ontstaat het vraagstuk van de toerekening van vennootschapsbelasting door de moedermaatschappij aan haar dochtermaatschappijen.

Voor zover er in de praktijk al expliciet afspraken gemaakt worden, worden deze regels vaak opgelegd vanuit - de visie van - de moedermaatschappij. Deze bijdrage wil, in het kader van het toenemend belang van de zelfstandige jaarrekening van dochtermaatschappijen, de gehanteerde methoden inventariseren en nagaan of, mede gezien vanuit de dochtermaatschappijen, deze methoden voldoen aan de daaraan te stellen eisen.

#### Het inzicht volgens B.W. 2 titel 8 artikel 362

De daaraan te stellen eisen leiden ertoe de wettelijke bepalingen te bezien: B.W. 2 titel 8 artikel 362 lid 1 geeft ondermeer aan dat de jaarrekening een zodanig inzicht dient te geven, dat een verantwoord oordeel kan worden gevormd omtrent vermogen en resultaat. Nadere concretisering is te vinden in de ontwerp-richtlijn van de Raad voor de Jaarverslaggeving over (latente) belastingen in de jaarrekening. Ik citeer:

- De Wet verlangt:
  - a. afzonderlijke vermelding van de voorziening voor belastingverplicht-

tingen die na het boekjaar kunnen ontstaan doch aan het boekjaar of een voorafgaand boekjaar moeten worden toegerekend . . . ;

- b. afzonderlijke vermelding van de schulden ter zake van belastingen;
- c. afzonderlijke vermelding van het bedrag van de op het resultaat betrekking hebbende belastingen.

- Verschillen tussen de winst volgens de jaarrekening, alsmede rechtstreeks in het eigen vermogen verantwoorde baten en lasten enerzijds en de fiscale winst anderzijds, welke ontstaan door: fiscaal vrijgestelde baten, fiscaal niet aftrekbare kosten en bepaalde fiscale faciliteiten als de vermogensaftrek en de voorraadaftrek, worden permanente verschillen genoemd. Zij leiden tot een belastingdruk op het resultaat die niet overeenkomt met het nominale belastingpercentage doordat zij worden verwerkt in de jaarrekening van het jaar waarin het verschil optreedt. Zij leiden derhalve niet tot een latentie.
- Actieve belastinglatenties dienen te worden gewaardeerd, indien en voor zover ten minste tot het bedrag ervan ook passieve latenties voorkomen met dezelfde looptijd. Is aan deze voorwaarden niet voldaan, dan is waardering anders dan op nihil alleen toelaatbaar, indien en voor zover er redelijkerwijze niet aan behoefte te worden getwijfeld dat de toekomstige fiscale winst voldoende zal zijn voor de verrekening. Indien actieve en passieve latenties dezelfde looptijd hebben, dienen deze in de balans te worden gesaldeerd. Hierbij dient in aanmerking te worden genomen dat belastingheffing voor een groep van ondernemingen kan geschieden op basis van het principe van de fiscale eenheid.
- De belasting naar de winst die in een jaar ten laste van de winst- en verliesrekening wordt gebracht, is het bedrag dat voortvloeit uit de toepassing van het effectieve belastingtarief, respectievelijk belastingtarieven, op de winst voor belasting, rekening houdend met eventuele afwijkingen welke voortvloeien uit de voorgaande alinea's<sup>1</sup>.

## **Methoden van toerekening in de praktijk<sup>2</sup>**

Zoals eerder gesteld, worden de methoden van toerekening vaak opgelegd vanuit de moedermaatschappij. Ik wil nu nader bezien of vanuit deze optiek al dan niet wordt voldaan aan het inzicht van artikel 362, met betrekking tot de zelfstandige jaarrekening van de dochtermaatschappij.

Als voorbeeld ter illustratie zal ik gebruik maken van de volgende casuspositie:

- a. Moedermaatschappij M neemt voor 100% deel in twee dochtermaatschappijen D1 en D2. Zij vormen een fiscale eenheid.
- b. Resultaten voor belastingen:  
M : nihil  
D1 : winst 400  
D2 : verlies 300
- c. Rekening houdend met de permanente verschillen zoals vrijval egalisatierekening w.i.r.-premies, voorraad- en vermogensaftrek bedraagt het effectieve belastingtarief 40%.

d. De fiscale positie en de verwachtingen zijn als volgt:

- M heeft reeds vele jaren een fiscaal resultaat behaald van nihil, dit is ook de verwachting voor de toekomst.
- D1 geeft reeds vele jaren (fiscale) winsten te zien, hetgeen ook voor de toekomst verwacht wordt. In D1 ontstaat dit jaar een tijdelijk verschil van 50 fiscaal hogere lasten, wegens fiscaal hogere waardering van pensioenverplichtingen dan commercieel.
- D2 geeft reeds vele jaren (fiscaal) wisselvallige resultaten te zien, hetgeen ook voor de toekomst verwacht wordt. D2 heeft een mogelijkheid tot carry-back van 100, als zij fiscaal zelfstandig gezien zou worden.

De uitwerking van de methoden is als volgt:

*A. Geen toerekening van belastingen over resultaten*

Bij deze methode wordt geen belasting toegerekend aan de dochtermaatschappijen. De resultatenrekeningen zien er dan als volgt uit:

	D1	D2	M	Conso- lidatie
Eigen resultaat voor belastingen	+ 400	– 300	–	+ 100
Belastingen	<u>–</u>	<u>–</u>	<u>– 40</u>	<u>– 40</u>
Eigen resultaat na belastingen	+ 400	– 300	– 40	+ 60
Resultaat deelnemingen	<u>–</u>	<u>–</u>	<u>+ 100</u>	<u>–</u>
Resultaat na belastingen	<u>+ 400</u>	<u>– 300</u>	<u>+ 60</u>	<u>+ 60</u>

De belastinglast van 40 is te onderscheiden in een directe belastingschuld van 20 en een mutatie in de voorziening voor latente belastingen van 20.

Deze methode beantwoordt niet aan het inzicht van artikel 362 omdat:

- bij D1 en D2 geen rekening is gehouden met belastingen over de resultaten
- in de balans van D1 ten onrechte geen voorziening voor latente belastingen blijkt.

*B. Toerekening van belastingen over de fiscale resultaten*

Bij deze methode berekent de dochtermaatschappij het belastbare bedrag alsof zij zelfstandig belastingplichtig is. De belasting hierover wordt als last gepresenteerd in de resultatenrekening en als schuld aan de moedermaatschappij in de balans gepassiveerd. Ingeval de moedermaatschappij de belasting over fiscale verliezen vergoedt, zien de resultatenrekeningen er als volgt uit:

	D1	D2	M	Conso- lidatie
Eigen resultaat voor belastingen	+ 400	– 300	–	+ 100
Belastingen	<u>– 140</u>	<u>+ 120</u>	<u>– 20</u>	<u>– 40</u>
Eigen resultaat na belastingen	+ 260	– 180	– 20	+ 60
Resultaat deelnemingen	<u>–</u>	<u>–</u>	<u>+ 80</u>	<u>–</u>
Resultaat na belastingen	<u>+ 260</u>	<u>– 180</u>	<u>+ 60</u>	<u>+ 60</u>

Deze methode beantwoordt eveneens niet aan het inzicht van artikel 362 omdat zowel in de balans als in de resultatenrekening van de dochtermaatschappijen geen rekening is gehouden met latente belastingen.

### C. Toerekening van belastingen over de commerciële resultaten

Bij deze methode wordt de effectieve belasting over het commerciële resultaat berekend aan de dochtermaatschappijen. Ingeval de moedermaatschappij de belasting over het verlies aan D2 vergoedt, zien de resultatenrekeningen er als volgt uit:

	D1	D2	M	Consolidatie
Eigen resultaat voor belastingen	+ 400	- 300	-	+ 100
Belastingen	- 160	+ 120	-	- 40
Eigen resultaat na belastingen	+ 240	- 180	-	+ 60
Resultaat deelnemingen	-	-	+ 60	-
Resultaat na belastingen	<u>+ 240</u>	<u>- 180</u>	<u>+ 60</u>	<u>+ 60</u>

In D1 ontstaat een kortlopende belastingschuld aan M van 140 en een latente belastingschuld aan M van 20. D2 activeert een (latente) belastingvordering op M van 120. In M ontstaat naast deze groepsverhoudingen een belastingschuld aan de fiscus van 20 en een voorziening voor latente belastingen van 20. In dit systeem betreft de voorziening voor latente belastingen in de balans van M de gehele fiscale eenheid; voor zover echter mutaties veroorzaakt worden door dochtermaatschappijen worden deze mutaties doorberekend aan die dochtermaatschappijen.

Deze methode beantwoordt geheel aan het inzicht van artikel 362.

### Waardering van (verrekenbare) verliezen

In de uitwerking van de casuspositie is steeds aangenomen dat de moedermaatschappij de belasting over het verlies van de dochtermaatschappij vergoedt. Van vergoeding kan mijns inziens alleen sprake zijn in de volgende gevallen:

1. De dochtermaatschappij zou de mogelijkheid hebben van carry-back als zij fiscaal gezien zelfstandig zou zijn. De vergoeding wordt dan direct verwerkt als vordering op de moedermaatschappij. In de casuspositie bedraagt de vordering 40% van 100, zijnde 40 in D2.
2. Voor zover het voornoemde niet of slechts in beperkte mate het geval is, resteren er, zelfstandig gezien, nog te verrekenen verliezen in de dochtermaatschappij. De belasting over deze verliezen kan vergoed worden als:
  - a. In de dochtermaatschappij ten minste tot het bedrag van de vergoeding ook passieve latenties voorkomen met dezelfde looptijd.
  - b. Indien aan voorwaarde genoemd onder a niet is voldaan: er redelijkerwijs niet aan behoefte te worden getwijfeld dat, zelfstandig gezien, de toekomstige fiscale winst van de dochtermaatschappij voldoende zal zijn voor verliesverrekening.

De vergoeding wordt dan verwerkt als een actieve belastinglatentie ten opzichte van de moedermaatschappij. In de casuspositie bedraagt deze actieve belastinglatentie 40% van 200, zijnde 80 in D2.

Of als gevolg van de fiscale eenheid de verliezen al dan niet in werkelijkheid verrekend zijn in het belastbare bedrag, is voor de jaarrekening van de dochtermaatschappij niet relevant. Dit is slechts van belang voor de jaarrekening van de moedermaatschappij, waar afhankelijk van de compensatiemogelijkheden een verschuiving plaatsvindt tussen (passieve) latenties en directe belastingschulden.

Het komt veelvuldig voor dat op grond van het niet voldoen aan voornoemde criteria, de dochtermaatschappij geen vergoeding krijgt.

Als D2 namelijk geen fiscale winsten in de toekomst behaalt, dan stelt de moedermaatschappij zich op het standpunt dat baten over verliezen alleen vergoed worden als er bij zelfstandige belastingplicht van D2 sprake zou zijn van feitelijke carry-back. In de praktijk stelt men zich veelal op het standpunt dat de hieruit voortvloeiende bate als gevolg van de fiscale eenheid in de moedermaatschappij dient te vallen.

Deze variant leidt ertoe dat de moedermaatschappij zich als fiscus opstelt ten opzichte van de dochtermaatschappijen.

De resultatenrekeningen zien er nu als volgt uit:

	D1	D2	M	Consolidatie
Eigen resultaat voor belastingen	+ 400	- 300	-	+ 100
Belastingen	<u>- 160</u>	<u>+ 40</u>	<u>+ 80</u>	<u>- 40</u>
Eigen resultaat na belastingen	+ 240	- 260	+ 80	+ 60
Resultaat deelnemingen	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>- 20</u>	<u>-</u>
Resultaat na belastingen	<u>+ 240</u>	<u>- 260</u>	<u>+ 60</u>	<u>+ 60</u>

Het verschil tussen de fictieve carry-back van verliezen in D2 en de werkelijk te benutten verliezen wordt als bate gepresenteerd in M: dit is objectief gezien volstrekt onlogisch: Verrekenbare verliezen behoren in dat geval ten gunste te komen van de (dochter)maatschappij die ervoor zorgt, dat verrekenbare verliezen uit andere delen van het concern *ook daadwerkelijk benut* worden.

De resultatenrekeningen luiden in dat geval als volgt:

	D1	D2	M	Consolidatie
Eigen resultaat voor belastingen	+ 400	- 300	-	+ 100
Belastingen	<u>- 80</u>	<u>+ 40</u>	<u>-</u>	<u>- 40</u>
Eigen resultaat na belastingen	+ 320	- 260	-	+ 60
Resultaat deelnemingen	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>+ 60</u>	<u>-</u>
Resultaat na belastingen	<u>+ 320</u>	<u>- 260</u>	<u>+ 60</u>	<u>+ 60</u>

Mijn opvatting is dan ook dat lasten of baten uit hoofde van de fiscale eenheid, die niet aan zelfstandige dochtermaatschappijen direct toe te rekenen zijn, als permanente verschillen gecorrigeerd dienen te worden op het effectieve belastingtarief voor de overige (dochter)maatschappijen. Blijkt later dat verliezen toch zelfstandig verrekend hadden kunnen worden in de

dochtermaatschappij, dan is dit een reden om het effectieve belastingtarief voor de overige (dochter)maatschappijen later weer te corrigeren.

Voornoemde opvatting is ook toepasbaar op de problematiek van de toerekening van voorraad- en vermogensaftrek.

Ter illustratie:

	B.V. X	B.V. Y	Fiscale eenheid
Voorraadaftrek	- 40	0	- 40
Vermogensaftrek	0	- 20	0
Resultaat boekjaar	+ 100	+ 50	+ 150
Belastbare bedrag	+ 60	+ 30	+ 110
Vennootschapsbelasting 43%			<u>47,3</u>
Effectief tarief: $47,3/150 = 31,5\%$			
Belasting	<u>31,5</u>	<u>15,8</u>	

### Samenvatting en conclusie

Afhankelijk van de methodiek, geeft de casuspositie de volgende resultaten te zien:

D1: een winst variërend van 240 tot 400

D2: een verlies variërend van 180 tot 300.

Mijns inziens is dit te verwarrend voor de gebruikers van de jaarrekening. In het kader van de jaarverslaggeving wordt dan vaak gesteld dat in ieder geval een goede toelichting in de jaarrekening op de toerekeningsmethode van belastingen nodig is: aan de toelichting wordt dan mijns inziens een te corrigerende functie gegeven.

Ik spreek de hoop uit dat oplossingen in de praktijk voor het probleem van de belastingtoerekening binnen een concern:

- gebaseerd worden op schriftelijke afspraken tussen dochtermaatschappijen en moedermaatschappij
- de inhoud van de afspraken gebaseerd wordt op bedrijfseconomische grondslagen waarbij:
  - voornoemde methode C mijns inziens de enig juiste is;
  - baten en lasten uit hoofde van de fiscale eenheid niet (alleen) bij de moedermaatschappij verwerkt behoren te worden.

Een objectieve benadering is overigens niet alleen noodzakelijk gezien de uitgebreide publicatieplicht van de jaarrekeningen van de dochtermaatschappijen maar ook gezien de gevolgen van een eventuele déconfiture van vennootschappen als onderdeel van het concern<sup>3</sup>.

*J. J. M. Tempelaars R.A.*

#### Noten

<sup>1</sup> Voorgaande alinea's betreffen meerdere alinea's; ook de in dit artikel niet geciteerde.

<sup>2</sup> Prof. Mr. Drs. H. Beckman, *De jaarrekening*, 1984, vierde gewijzigde druk. H.E. Stenfert Kroese B.V. Leiden/Antwerpen, p. 286-290.

<sup>3</sup> K. T. Bruijn, *De curator en de fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting*, *Weekblad voor fiscaal recht* 1984, nr. 5621, p. 101-103.